

**Audience publique du 30 janvier 2012**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal et  
d'impôt sur la fortune

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 28486 du rôle, déposée le 13 avril 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Fernand ENTRINGER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à L-1618 Luxembourg, 9, rue des Gaulois, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision du 15 mars 2011 du directeur de l'administration des Contributions directes, portant rejet de sa réclamation introduite à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie en date 8 octobre 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 13 juillet 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 14 septembre 2011 par Maître Fernand ENTRINGER pour compte de Monsieur ... ;

Vu la constitution de nouvel avocat de Maître Benoît ENTRINGER déposée au greffe du tribunal administratif le 10 octobre 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Laurence PAYOT, en remplacement de Maître Benoît ENTRINGER, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 janvier 2012.

---

En date du 8 octobre 2010 le bureau d'imposition Sociétés 4 de Luxembourg de l'administration des Contributions directes émit un bulletin d'appel en garantie en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'intention de Monsieur ... en sa qualité d'administrateur-délégué de la société à responsabilité limitée ..., ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant total de 463.315,27 EUR au titre, en

principal et intérêts, de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2004, 2005 et 2010, de l'impôt commercial communal pour les années 2004 et 2005 et de l'impôt sur la fortune pour les années 2005, 2006 et 2007 de la dite société.

Monsieur ... fit introduire par son mandataire le 27 octobre 2010 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie, par laquelle, en substance, il considère, d'une part, ne pas pouvoir être tenu des faits ultérieurs à sa nomination de gérant de la société à responsabilité limitée ... et, d'autre part, ne pas avoir commis le moindre agissement fautif.

Par décision du 15 mars 2011, le directeur confirma intégralement le bulletin d'appel en garantie et rejeta en conséquence la réclamation comme étant non fondée pour les motifs suivants :

*« Vu la requête introduite le 28 octobre 2010 par Maître Fernand Entringer au nom du sieur ..., demeurant à L- ..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition Sociétés 4 en date du 8 octobre 2010 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 AO ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le bulletin attaqué a déclaré le réclamant co-débiteur solidaire de l'impôt sur le revenu des collectivités (I.R.C.) et les intérêts de retard des années 2004, 2005, des avances I.R.C. fixées et les intérêts de retard de l'année 2010, de l'impôt commercial communal (I.C.C.) et les intérêts de retard des années 2004 et 2005 ainsi que de l'impôt sur la fortune (I.F.) des années 2005, 2006 et 2007 au motif qu'il aurait, en sa qualité de seul représentant légal de la société ... sàrl, commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes qui ont été dues et dont la société était redevable soient versées au receveur des Contributions ;*

*Considérant que le réclamant décline sa responsabilité en faisant valoir en substance qu'il a été nommé gérant de la société ... sàrl qu'en date du 29 juillet 2008 et que partant il ne saurait être rendu responsable que pour des faits ultérieurs à sa nomination de gérant de ladite société ;*

*Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;*

*qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dont la société est redevable ;*

*que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 159 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) sont considérés comme contribuables résidents passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités, les organismes à caractère collectif, notamment, entre autres, les sociétés de capitaux, pour autant que leur siège statutaire ou leur administration centrale respectivement leur principal établissement se trouve sur le territoire du Grand-Duché ;*

*Considérant qu'en exécution de l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 162 L.I.R., le contribuable est tenu de payer des avances trimestrielles sur l'impôt à établir par voie d'assiette (article 135 L.I.R.) ; qu'en application correspondante de l'article 155 L.I.R., le défaut de paiement de l'impôt à son échéance rend exigible un intérêt de retard ; que suivant alinéa 3 de l'article 162 L.I.R. les revenus provenant de l'ensemble des activités des organismes à caractère collectif visés à l'article 159 L.I. R. sont toujours à considérer comme bénéfice commercial ;*

*Considérant qu'au vœu du § 2 de la loi concernant l'impôt commercial (GewStG) sont soumis à l'impôt commercial toutes entreprises commerciales résidentes, dont, entre autres, les sociétés de capitaux ;*

*Considérant qu'en vertu du § 1<sup>er</sup> de la loi concernant l'impôt sur la fortune (VStG) sont soumis à l'impôt sur la fortune, entre autres, les sociétés de capitaux ;*

*Considérant que toutes ces obligations fiscales énumérées ci-avant incombant aux sociétés de capitaux sont transmises à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;*

*que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment qu'il n'accomplit pas ces obligations fiscales, dont notamment celle de veiller à ce que les impôts dus soient payés à l'aide des fonds administrés ;*

*Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493; cf Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;*

*Que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;*

*Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur délégué de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (Cour Admin. du 22 février 2000, numéro 11694C du rôle) ;*

*Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision invoque en particulier le fait que le réclamant a été nommé à la fonction d'administrateur délégué suivant publication au Mémorial C n° 2716 du 7 novembre 2008 et que dans cette qualité il aurait disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous sa signature individuelle depuis le 29 juillet 2008 ;*

*Considérant que le réclamant fait valoir dans la présente requête qu'il aurait été nommé gérant de la société ... sàrl en date du 29 juillet 2008 et que dès lors il ne saurait être rendu responsable que pour des faits ultérieurs à sa nomination de gérant ;*

*Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le réclamant avait demandé un délai de paiement suite à la notification, en date du 10 février 2010, des bulletins d'impôt relatifs aux années d'impositions 2004 et 2005, bulletins d'ailleurs non contestés ;*

*que cependant l'échéancier du délai de paiement accordé par le bureau d'imposition en date du 15 mars 2010 n'avait pas été respecté par le réclamant de sorte que ledit délai a dû être annulé d'office le 15 juillet 2010 ;*

*Considérant que l'instruction du bureau d'imposition avait révélé que des éléments constituant de l'actif immobilisé de la société ont été aliénés sans que le produit de cette aliénation des biens immobiliers ait servi à la régularisation intégrale ou partielle de la dette envers le fisc ;*

*Considérant que l'inexécution volontaire, voire même intentionnelle suivant alinéa 3 de la requête du réclamant, de l'accomplissement des obligations incombant au contribuable, en l'occurrence la société ... sàrl, représente une inexécution fautive des obligations du représentant au sens du § 109 (1) AO ;*

*Considérant que le § 110 AO dispose que la cessation des fonctions du représentant ne fait pas obstacle à la mise en œuvre de la responsabilité du représentant pour le manquement à ses obligations fiscales pendant qu'il était en fonction, il n'est reste pas moins que sa responsabilité peut être engagée pour l'insuffisance de l'impôt ayant son origine avant son entrée en fonction étant donné que le représentant doit remédier au manquement de ses prédécesseurs dès qu'il en a connaissance ;*

*Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant de la société ... sàrl est incontestablement établie et la mise à charge de l'impôt sur le revenu des collectivités (I.R.C.) et les intérêts de retard des années 2004, 2005, des avances I.R.C. fixées et les intérêts de retard de l'année 2010, de l'impôt commercial communal (I.C.C.) et les intérêts de retard des années 2004 et 2005 ainsi que de l'impôt sur la fortune (IF) des années 2005, 2006 et 2007 est justifiée ; (...) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 13 avril 2011, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant, aux termes de ses moyens principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 15 mars 2011, et aux termes de son dispositif, à l'annulation et subsidiairement à la réformation de la décision précitée du directeur du 15 mars 2011, ledit dispositif étant toutefois, conformément aux explications du litismandataire de Monsieur ..., frappé d'une erreur matérielle, alors qu'il serait à lire comme tendant principalement à la réformation de la décision déferée, et seulement subsidiairement à son annulation.

Conformément aux dispositions du paragraphe 119 AO, les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités, un bulletin de l'impôt commercial communal, un bulletin d'établissement de la valeur unitaire, un bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux et un bulletin d'établissement de la fortune.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal à l'encontre de la décision directoriale par le représentant du contribuable société à responsabilité limitée ... en tant que sujet d'un bulletin d'appel en garantie.

Il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation introduit à titre subsidiaire.

Le recours en réformation ayant été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, Monsieur ... expose d'abord les antécédents de l'affaire, consistant en substance à exposer qu'avant que la société anonyme XXX, dont il est le bénéficiaire économique, n'acquiert toutes les parts sociales de la société à responsabilité limitée ... en date du 1<sup>er</sup> février 2008, tout aurait porté à croire que cette société ne devait pas d'impôts pour les exercices concernés, alors que ces exercices auraient été déficitaires, le contraire - à savoir que la société ... était bénéficiaire - ainsi que l'existence de substantielles dettes envers le fisc, n'étant porté à sa connaissance qu'en 2009.

En droit, après avoir précisé que son argumentation serait présentée « *sous réserve de l'existence de l'article 145 AO et à titre subsidiaire par rapport à l'application de ce texte* », il affirme qu'à son avis la dette fiscale serait prescrite à son égard et qu'il ne saurait donc être rendu responsable personnellement d'une dette inexistante en ce qui le concerne.

Il relève ensuite n'être devenu gérant de la société ... avec signature individuelle que le 29 juillet 2008. Il affirme ne connaître « *aucun texte* » qui le rendrait responsable à quelque titre que ce soit comme gérant d'une dette sociétaire avant son entrée en fonction, c'est-à-dire avant la prise d'effet de son mandat. Or, il estime que la dette fiscale serait née sous les précédents associés de cette société, avec la complicité d'une fiduciaire, de sorte qu'il ne saurait être tenu sur son patrimoine personnel pour une dette sociétaire antérieure à son entrée en fonction.

Monsieur ... conteste ensuite que les conditions d'application du paragraphe 109 AO seraient donnés en l'espèce, au motif qu'il aurait appartenu au bureau d'imposition de faire état de faits constituant une « *inexécution fautive* » dans son chef, le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale n'étant de ce chef pas suffisant pour engager sa responsabilité.

S'il admet avoir sollicité et obtenu un délai de paiement, délai qu'il n'aurait toutefois pas respecté, ces circonstances n'établiraient pas qu'il aurait été de mauvaise foi, mais seulement que la société ... n'avait pas les moyens d'apurer sa dette fiscale, celle-ci devant en effet être acquittée au moyen de la vente d'appartements lui appartenant remis à neuf, de même qu'il ne serait pas frauduleux que les créanciers hypothécaires, lesquelles auraient permis la souscription de prêts au profit la société ... en vue de la réfection des appartements, touchent leur dû avant l'administration des Contributions directes à l'occasion de la vente des appartements remis à neuf.

Le délégué du gouvernement conclut pour sa part à la confirmation de la décision directoriale déférée, en estimant que les conditions d'application du paragraphe 109 AO quant à la mise en responsabilité de Monsieur ... seraient remplies en l'espèce, l'Etat relevant en particulier que le comportement de Monsieur ... ne serait pas seulement à qualifier de « *schuldhaft* », mais avant tout de frauduleux. A ce titre, il souligne que Monsieur ... n'aurait non seulement pas veillé au paiement des impôts dus s'élevant au montant considérable de EUR 463.315,27, mais qu'il aurait encore tout mis en œuvre pour échapper au paiement voire au recouvrement forcé de cette somme importante. Il relève encore que Monsieur ... n'aurait pas respecté le délai de paiement lui accordé par le bureau d'imposition, mais qu'il aurait préféré au contraire payer d'autres créanciers au détriment du Trésor, le bureau d'imposition n'ayant seulement découvert par hasard que Monsieur ... avait fait vendre les immeubles (16 studios) appartenant à la société litigieuse, et ceci sans être obligé par les circonstances.

L'Etat souligne encore que la société ... ne constituerait plus qu'une simple coquille vide, qui aurait manifestement été vidée par le demandeur de sa substance entière avec le but exclusif et l'intention indubitable d'échapper ainsi au paiement de la dette fiscale

litigieuse ; enfin, il met en exergue que par le fait de faire garantir un prêt bancaire qui constituerait une dette personnelle de Monsieur ... par une inscription hypothécaire sur des immeubles appartenant à la société ... qui fut l'objet de l'acquisition ayant eu besoin dudit prêt, le demandeur aurait non seulement opéré une transaction financièrement neutre dans son chef, mais il aurait encore érigé une structure lui permettant en avance, et pour le cas d'une impasse financière, de s'en sortir financièrement indemne et de faire en sorte que les éventuels préjudices financiers seraient à supporter par les autres créanciers de la société, dont le fisc en premier lieu.

Il convient de prime abord de retenir, en ce qui concerne la référence faite par le demandeur au paragraphe 145 AO, référence suivie de l'affirmation selon laquelle le demandeur serait d'avis que la dette fiscale serait prescrite, que le tribunal n'est pas en mesure de prendre position par rapport à un tel moyen simplement suggéré, sans être soutenu effectivement, le demandeur restant en particulier en défaut de préciser le délai de prescription dont il entend tirer profit, ainsi que son raisonnement l'amenant à conclure à ce qu'un tel délai de prescription serait dépassé, et ce notamment eu égard de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau de vie et des cotisations d'assurance sociale, telle que remise en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946, loi régissant en matière d'impôt sur le revenu le régime de la prescription, étant par ailleurs relevé que le paragraphe 145 AO tel qu'invoqué ne concerne que les modalités de calcul de la prescription, et non les différents délais invocables, ceux-ci figurant au paragraphe 144 AO. Or, les moyens simplement suggérés, sans être soutenus effectivement, ne sont pas à prendre en considération par le tribunal, étant donné qu'il n'appartient pas au tribunal de suppléer à la carence de la partie demanderesse et de rechercher lui-même les moyens juridiques qui auraient pu se trouver à la base de ses conclusions, de sorte qu'il y a lieu de rejeter le moyen.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du non-paiement des impôts litigieux, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales qu'il s'agit d'une obligation personnelle incombant aux représentants légaux du contribuable, en ce compris, conformément au paragraphe 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer.

Il se dégage encore de cette disposition, ainsi que de la doctrine afférente, que non seulement l'ancien représentant peut se voir opposer après la cessation de ses fonctions des manquements aux obligations fiscales du représenté survenus au cours de la période pendant laquelle il assumait les fonctions de représentant, alors que le nouveau représentant ne peut pas ignorer les manquements qui sont survenus antérieurement à son entrée en

fonctions. La circonstance qu'une obligation aurait dû être exécutée avant son entrée en fonctions ne le libère pas et il doit remédier au manquement dès qu'il en a connaissance<sup>1</sup>.

Il est en l'espèce constant en cause que Monsieur ..., outre d'être, par l'intermédiaire de la société XXX s.a. le seul bénéficiaire économique de la société ..., est depuis le 29 juillet 2008 le seul gérant de la société ... ; le nouveau gérant n'étant en application des principes dégagés ci-avant pas dispensé de verser au receveur les montants réduits par la société et qui auraient dû être payés avant son entrée en fonctions, Monsieur ... doit être considéré comme responsable en tant que seul dirigeant de la société en question du paiement des impôts dus. En effet, en tant que personne *de jure* et *de facto* en charge de la direction et de la gestion journalière de la société, Monsieur ..., conformément au paragraphe 108 AO, était dès lors personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, de sorte qu'il était obligé de procéder au paiement de la dette fiscale échue, et ce indépendamment du fait que cette dette serait née avant son mandat, conformément plus particulièrement au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il se dégage toutefois des dispositions légales citées ci-avant que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers le fisc.

Le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), disposant par ailleurs que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des

---

<sup>1</sup> Boecker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung 1977, Kommentar, § 36 AO 1977, Rz. 3 et 11-12, cité dans : F. Rosen, « *Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes* », Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p.201.



codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En cas de pluralité de responsables la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG qui dispose que ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux<sup>2</sup>. En toute hypothèse il appartient au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix. En effet, conformément au paragraphe 2 StAnpG disposant dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* », l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité de dirigeant actuel de la société ... en relevant à l'appui de sa décision l'omission dans son chef de respecter les délais de paiement lui accordés explicitement à sa demande et le fait d'avoir érigé une structure lui permettant pour le cas d'une impasse financière, de s'en sortir financièrement indemne au détriment des créances du fisc.

Le tribunal constate de prime abord que Monsieur ... a sollicité le 8 mars 2010 « *un délai de paiement avec paiement unique à la fin d'une durée de 30 mois* ». Le demandeur s'étant vu, à défaut de pouvoir présenter une quelconque garantie de paiement, accorder un délai de paiement avec échéance mensuelle d'un montant de 29.700 EUR, il a encore, par courrier du 30 mars 2010, demandé la possibilité de payer des mensualités de 10.000 EUR à partir de janvier 2011, en se référant, d'une part, à l'absence de liquidités de la société ..., laquelle ne posséderait que 15 studios, dont 10 seulement seraient donnés en location, les 5 autres étant vides et en attente d'être rénovés, et d'autre part, au fait qu'il appartiendrait à l'ancienne propriétaire de la société d'honorer la dette fiscale. Le tribunal constate ensuite que malgré un rappel ainsi que la proposition d'annulation d'un délai de paiement lui adressés en date respectivement des 4 juin 2010 et 5 juillet 2010, il n'a pas obtempéré, de sorte à ne pas avoir payé le moindre montant, Monsieur ... se bornant pour toute réaction à exiger à travers d'un courrier du 14 juin 2010 la limitation des tranches mensuelles à 10.000 EUR et le report des délais pour fin 2010, exigences qu'il avait déjà faites, Monsieur ... maintenant encore que la dette fiscale serait à charge de la précédente propriétaire de la société.

---

<sup>2</sup> RFH 17 décembre 1924, Sammlung der Gutachten und Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (Slg), Band 15, 146, et RFH 20 décembre 1927, Slg, 281, cités dans : F. Rosen, « *Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes* », Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p.210.

Or, il appert des pièces versées en cause et des explications de la partie étatique, explications non contestées par le demandeur, que Monsieur ... en tant que dirigeant de la société ... a accepté que des prêts soient garantis par inscriptions hypothécaires des 14 janvier et 21 janvier 2010 sur lesdits appartements de la société ... pour un montant total de quelque 815.600 EUR, lesdits immeubles étant par ailleurs d'ores et déjà grevés d'inscriptions hypothécaires pour un montant total de quelques 4.716.098 EUR, et ce en garantie de prêts consentis au profit à la société XXX s.a., dont Monsieur ... est le seul bénéficiaire économique, et ce sans aucune contre-partie économique dans le chef de la société ....

En d'autres termes, alors que Monsieur ... met actuellement en avant la nécessité de rénover et de vendre lesdits appartements en vue de payer la dette fiscale pour expliquer le non-respect des délais de paiement lui imposés, il avait à cette époque déjà érigé une structure lui permettant, comme allégué par la partie étatique, de s'en sortir financièrement indemne au détriment notamment du fisc.

Le tribunal constate d'ailleurs que le demandeur, loin de contester un tel montage, affirme dans son mémoire en réplique qu'il serait *« parfaitement usuel et possible pour une société de garantir, au moyen d'une inscription hypothécaire prise sur son bien immobilier, un emprunt contracté par une autre société, surtout si les deux sociétés font partie du même groupe ou ont en commun le même bénéficiaire économique »*. Il est donc avéré que Monsieur ..., afin de garantir des prêts consentis en sa faveur, a fait procéder à des inscriptions hypothécaires sur les biens immobiliers d'une société grevée d'une dette fiscale considérable et dont ces biens immobiliers constituaient la seule substance susceptible de désintéresser, au travers de leur vente, le fisc, Monsieur ... ayant d'un autre côté mis ces mêmes immeubles et leur vente en avant afin d'obtenir un report de la dette fiscale de la société dont il est le dirigeant.

Il résulte encore de la réclamation adressée le 27 octobre 2010 au directeur que Monsieur ... n'avait en tout état de cause pas l'intention d'honorer la dette fiscale litigieuse, le demandeur affirmant en effet dans cette réclamation que l'échelonnement proposé par l'administration des Contributions directes était irréaliste et qu'il refuserait - quoiqu'il soit bénéficiaire économique de cette société - *« à s'appauvrir pour éteindre une dette fiscale non préférentielle qui n'était pas la sienne »*, mais que *« la réfection des appartements dont s'agit et leur vente subséquente permettent de prévoir raisonnablement un solde de quelque 400.000 €, après liquidation du passif hypothécaire. Ce montant correspond à la créance de votre administration qui donc touchera son dû »*.

Or, force est de constater qu'à ce jour, en dépit de la réalisation des appartements, la dette fiscale n'a toujours pas été apurée, de sorte que l'existence d'un dommage consistant en une insuffisance d'impôt (*« Verkürzung der auferlegten Steueransprüche »*) tel que requis par le paragraphe 109 AO est donné en l'espèce.

Par ailleurs, même à supposer qu'une future vente puisse générer le solde annoncé ci-avant par le demandeur, il convient cependant de souligner que le propre de la responsabilité solidaire et personnelle sous examen étant précisément de permettre de parer

dans l'immédiat au risque que la société débitrice ne s'acquitte pas des impôts dus, sa mise en œuvre ne saurait être fonction des avoirs éventuellement disponibles à une date ultérieure. Elle se justifie au contraire tant que la dette qui en fait l'objet n'a pas été effectivement acquittée. Le demandeur restant en l'espèce en défaut d'établir un quelconque remboursement des impôts réclamés, ledit moyen laisse partant d'être fondé<sup>3</sup>.

Il s'ensuit qu'il y a lieu d'admettre, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, que Monsieur ..., en sa qualité de gérant unique de la société ... est personnellement responsable des insuffisances d'impôt qui sont la conséquence de son comportement fautif, à savoir son défaut d'avoir, d'une part, omis de payer la dette fiscale et en particulier de ne pas avoir respecté l'échelonnement des paiements lui consenti, et d'autre part, d'avoir parallèlement à cette omission, érigé une structure lui permettant, dans le meilleur des cas, de profiter d'ouvertures de crédit lui bénéficiant personnellement en donnant en garantie la substance même de la société tenue de la dette fiscale, et dans l'hypothèse la plus défavorable - hypothèse qui s'est réalisée - de s'en sortir personnellement financièrement indemne au détriment du fisc.

Si le demandeur argue encore certes incidemment de l'existence d'un ancien administrateur solvable, il reste cependant en défaut de fournir un quelconque élément concret susceptible d'énervier les constatations de l'administration des Contributions directes, telles que vérifiées ci-avant par le tribunal, et qui justifierait que l'administration des Contributions directes se soit plutôt retournée contre cet autre codébiteur. Dans le même contexte, c'est à tort que le demandeur entend à cet égard se prévaloir du paragraphe 110 AO, cette disposition (« *Das Erlöschen der Vertretungsvollmacht oder der Vollmacht lässt die Pflichten der Vertreter und Bevollmächtigten unberührt, soweit es sich um die vorangegangene Zeit handelt* ») pour vouloir en déduire *a contrario* qu'une personne ne saurait être tenue pour une dette sociétaire antérieure à son entrée en fonction, ladite disposition ne faisant que maintenir la responsabilité d'un mandataire au-delà des termes de son mandat, de sorte que le fisc, comme retenu ci-avant, confronté à une succession de représentants, dispose du choix quant à la mise en œuvre de la responsabilité de l'un ou de l'autre.

En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Force est encore de constater que le demandeur n'a de son côté pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, mais qu'il est resté en défaut d'énervier concrètement les faits relevés par le directeur pour conclure au caractère fautif de son comportement en tant que gérant de la société en question.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

---

<sup>3</sup> Voir trib. adm. 13 janvier 2003, n° 14859, confirmé par arrêt du 6 mai 2003, n° 15989C.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours principal en réformation recevable ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 30 janvier 2012 par :

Marc Sünnen, vice-président,

Claude Fellens, premier juge,

Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

Schmit

Sünnen